

**LEY PENAL TRIBUTARIA.INF. ART, 1 Y 2, INC. A) LEY 24.769
INEXISTENCIA DE ATRIBUCIÓN OBJETIVA DEL DELITO
DOLOSO.**

“es un principio del derecho que la responsabilidad de las personas de existencia ideal recaiga sobre las personas físicas que las representan, y en este caso específico sobre aquellos responsables que formaron parte de la maniobra evasiva.(...)nuestro sistema legal vigente no admite la responsabilidad penal meramente objetiva, sino que en cada caso en particular habrá que estar efectivamente a la relación causal que ha tenido el aporte efectuado por el imputado, como presidente, en orden a la conducta desarrollada (acción u omisión), es decir, a la producción del resultado. Y al estar al cúmulo de la prueba hasta aquí desarrollada, entiendo que ella ha logrado en su conjunto crear un serio y fundado cargo probatorio en orden a la responsabilidad que le habría cabido al imputado en los hechos investigados, lográndose el grado de probabilidad que requiere la decisión jurisdiccional del auto de procesamiento en los términos del art. 306 del C.P.P.N.” **(DEL VOTO DEL JUEZ ÁLVAREZ de la Jueza CALITRI Y el Juez SCHIFFRIN**

14/6/2011.SALA SEGUNDA,Expte.Nº4.381 G., D. s/ pta. Infracción Ley 24769. (M. S.A)”, Juzgado Federal Nº 2 de Lomas de Zamora.

**LEY PENAL TRIBUTARIA.INF. ART, 1 Y 2, INC. A) LEY
24.769.DETERMINACIÓN DE LA EVASIÓN. CARGA DE LA
PRUEBA, PRESUNCIONES**

“en cuanto al modo de determinación de la deuda cuando el art. 16 de la ley 11.683 diferencia entre la forma directa por conocimiento cierto y la efectuada mediante estimación, lo hace de un modo impreciso pues, siguiendo los dichos de Fonrouge–Navarrine, la palabra estimar resulta aplicable a las dos modalidades de determinación; *“en ambas el Fisco aprecia y juzga según su propio criterio, únicamente que en un caso estima hechos o elementos aportados por el interesado, y en el otro estima o funda el monto según antecedentes que han podido reunir.”* Lo relevante a la hora de decidir si los criterios de la A.F.I.P. resultan aplicables al caso, es que se adecuen a los principios que gobiernan el proceso penal, es decir, a la búsqueda de la verdad real y a la preservación del estado de inocencia, poniendo en cabeza de la acusación la carga de la prueba.Es por esa razón, que se excluyen las presunciones legales previstas en la ley 11.683 que constituyan meras ficciones y que dispensen la carga de la prueba o que, la inviertan.En consecuencia ello no implica que ante la falta de la documentación del contribuyente no puedan valorarse otros elementos probatorios, que por ser atinentes y precisos, permitan conocer verdaderamente la magnitud y el alcance del hecho imponible sobre el que ha de determinarse la deuda. Eso es lo que ocurre en el presente caso, donde la existencia del hecho imponible surge, “prima facie”, de la

información y documentación aportada por las empresas con las que el contribuyente realizaba sus operaciones comerciales y por los bancos que aportaron información acerca de los cheques endosados por G.”(...)como criterio general, cabe aclarar en este punto que, la circunstancia de que la prueba sea acompañada por el ente recaudador no implica fatalmente que haya sido producida por éste. Ocurre que la prueba que acompaña la A.F.I.P. consiste en declaraciones juradas acompañadas por los contribuyentes, o facturación emitida por estos, u otro tipo de elementos probatorios cargosos que resultan de actividad no atribuible a la denunciante. En este orden de ideas, sería inaceptable que a partir de elementos probatorios producidos por la denunciante se llegue a un procesamiento, pero en la medida que quien denuncia acompaña elementos de prueba producidos por el propio imputado o por otras personas ajenas al proceso y cuya veracidad puede ser examinada y controvertida por quien resulta imputado, no se ve afectado ni el debido proceso ni la defensa en juicio.(DEL VOTO DEL JUEZ ÁLVAREZ con adhesión de la Jueza CALITRI y el Juez SCHIFFRIN) .

14/6/2011.SALA SEGUNDA,Expte.Nº4.381 G., D. s/ pta. Infracción Ley 24769. (M. S.A)”, Juzgado Nº 2 de Lomas de Zamora.

LEY PENAL TRIBUTARIA.INF. ART, 1 Y 2, INC. A) LEY 24.769MATERIALIZACIÓN DE LA ACCIÓN TÍPICA:ARDID,OMISIÓN PRESENTACIÓN DECLARACIÓN JURADA.

“la defensa alegó (...)la A.F.I.P. denunció el hecho como omisión de presentación de declaraciones juradas, por lo cual llevo a pensar al recurrente que ante la simple ausencia de documentación el hecho encuadraría como infracción administrativa y no penal, por no producirse ardid; entiendo que corresponde su rechazo, toda vez que el deber esencial del contribuyente consiste en exhibir sus anotaciones y registros contables. Ello conlleva la facultad del ente recaudador de verificar la veracidad de las operaciones registradas en los libros y demás documentación del contribuyente.Ante ello, cabe mencionar el criterio sentado por la Cámara de Casación en el caso” Schvartzman, Hugo J. Y Schvartzman, Héctor D. s/ recurso de Casación”, resuelto por la Sala I, el 30 de 2004, donde sostuvo que *“la no presentación de declaraciones juradas y, principalmente, el no llevar los libros contables con las formalidades que manda la ley societaria y tributaria, es revelador de una conducta omisiva ardidosa que tiene como norte ocultar la realidad económica de los encartados para, a partir de ella, evadir la contribución que les correspondía hacer a la renta pública. Ello es así, porque ambas conductas [...] traen aparejada una verdadera ocultación de la realidad que impedía a la Dirección General Impositiva la fiscalización*

Poder Judicial de la Nación

de la actividad económica de los Schwartzman y con ellos la determinación y posterior percepción de los tributos que éstos debía ingresar a las arcas estatales".Y para evaluar la idoneidad del ardid en el delito de evasión corresponde aplicar el criterio que afirma que "si la conducta imputada ilícita es de tal gravedad que compromete seriamente el control estatal (fiscal, aduanero, cambiario, etc.) al exigir un esfuerzo fuera de lo normal para detectarla, debe ser encuadrada como delictual. Por el contrario, si la conducta desarrollada es fácilmente detectable mediante el rutinario pero adecuado control, debe ser encuadrado como infraccional".(1).De esta manera puedo afirmar, que según las circunstancias del caso, se demuestra que fue llevado a cabo un control que excede el ejercicio normal de fiscalización por el ente recaudador, por lo que me lleva pensar que "prima facie" habría existido una maniobra ardidosa, por parte de (imputado), desarrollada con la intención de evadir el pago de impuestos al Fisco.(DEL VOTO DEL JUEZ ÁLVAREZ con adhesión de la Jueza CALITRI y el Juez

SCHIFFRIN).NOTAS: 1) REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS: Juan Carlos Bonzón Rafart, "Defraudación fiscal infraccional y delictual. Evasión Fiscal", publicación en Derecho Económico, suplemento especial La Ley, de febrero de 2004, p.20.

14/6/2011.SALA SEGUNDA,Expte.Nº4.381 G., D. s/ pta. Infracción Ley 24769. (M. S.A)", Juzgado Nº 2 de Lomas de Zamora.

PODER JUDICIAL DE LA NACION

La Plata, 14 de junio de 2011. RS. 2 T.111 F.155/163

VISTO: Este expediente 4381, "G., D. E. s/ pta. Infracción Ley 24769. (M.S.A)", procedente del Juzgado Federal en lo Criminal y Correccional Nº 2 de Lomas de Zamora.

Y CONSIDERANDO:

EL JUEZ ÁLVAREZ DIJO:

I. Llegan estas actuaciones a conocimiento de la Alzada en virtud del recurso de apelación, interpuesto, ..., por el Dr. R. V., en representación de E. D. G..

II. El recurso fue deducido, ..., contra la resolución que decretó el procesamiento con prisión preventiva de **E. D. G.**, por considerarlo, *prima facie*, autor material penalmente responsable del delito de evasión simple y agravada, previsto y reprimido por los artículos 1º y 2º inc a) de la Ley 24769.

III. Se iniciaron las presentes actuaciones con la presentación realizada por el Dr. G. A. R. en carácter de jefe interino de la Sección Penal Tributaria de la división Jurídica de la Dirección Regional Sur de la D.G.I., mediante la cual denunció a quienes resulten responsables de la empresa M.S.A y a quienes resulten responsables como coautores, cómplices y/o encubridores de la presunta comisión de los delitos previstos y reprimidos por los artículos 1° y 2° inc a). de la Ley 24769. (...).

Según el denunciante, al efectuarse la fiscalización, se constató que el contribuyente mencionado, presentó declaraciones juradas engañosas y ocultó maliciosamente las ventas, ascendiendo el perjuicio fiscal a la suma total de \$... correspondiente al Impuesto a las Ganancias por los períodos de 2001 a 2004, y a la suma total de \$... correspondiente al impuesto al valor agregado por los periodos de 2001 a 2004.

IV. Corrida la vista al fiscal, en los términos del art. 180 del C.P.P.N, el representante del Ministerio Público impulsó la acción penal mediante el requerimiento de instrucción, obrante a fs. ... de la causa principal.

El (a quo) ordenó, ..., citar a prestar declaración testimonial a la inspectora G. K. y al supervisor C.C., como así también se practiquen tareas de inteligencia y de carácter encubierto, por cinco días por intermedio de la Delegación Sur de Delitos Complejos y Crimen Organizado, en torno a los domicilios legales de M. S.A, a fin de corroborar si hay oficinas y de haberlas si éstas se encuentran funcionando.

En la declaración testimonial, ..., G. E. K., manifestó que la División Fiscalización N° 3 -en la cual desempeña cargo de inspectora- le indicó que fiscalice a M. S.A., ya que se habían detectado incongruencias en sus declaraciones juradas, por las operaciones declaradas por el contribuyente D.S.A. analizado por la región de exportadores. Asimismo declaró que comenzaron a requerir información a M. S.A. y como no se obtuvo respuesta, se la solicitaron a los clientes de la sociedad, los que aportaron datos mediante los cuales comenzaron a confeccionar los listados de las ventas efectuadas por M.S.A. Dijo además, que las empresas

Poder Judicial de la Nación

informaron las formas de pago a M. S.A., como así también que se contactaban con D.G., M.P. y M..P., siendo éste último quién compraba rezagos por orden y cuenta de M.S.A.

La dicente explicó que M.S.A. se dedicaba a la venta al por mayor de rezagos, tal como cobre, cartón, vidrio, papel. Que la información del lugar donde la sociedad compraba el material de rezago, se la habían aportado los clientes mediante remitos, surgiendo allí datos de los camiones y choferes que transportaban la mercadería al depósito de calle (A) de Lanús, como también a una fundición de nombre R.V. S.A., en la localidad de Gregorio de Laferrere, y en un depósito de la calle (B) de Banfield, propiedad de M.P..

La declarante dijo a su vez que D. G. le había informado que compraba rezagos en la Provincia de Buenos Aires y en otras Provincias, específicamente en Las Flores y en un depósito de (C), de Banfield propiedad de N.P.

Por otra parte la inspectora contó que le solicitaron a los bancos copias de los cheques con los que los clientes pagaron a M.S.A., constatando que la mayoría se encontraban endosados por G.

Finalmente manifestó que se procesó toda la información y se obtuvo el monto de ventas y débito fiscal, el cual era superior expresando por la sociedad en sus declaraciones juradas de IVA. Por ello se tomó el valor de la información dada por los clientes de M. S.A. y se pasó a determinar el impuesto a las Ganancias, multiplicado por la alícuota de 35% y deduciendo las retenciones, obteniendo el saldo a ingresar de dicho impuesto. Y para determinar el IVA, explicó que se tomó el débito fiscal informado por los clientes y se procedió a impugnar el crédito fiscal declarado por la Sociedad en sus declaraciones juradas, por no haber presentado la documentación respaldatoria. Por último expresó que al débito fiscal se le restaron las retenciones sufridas surgiendo así el saldo a ingresar mensualmente.

A su turno prestó declaración testimonial a fs. 26, C.C., quién dijo que estuvo a cargo de la O.I. N° 5084/9 y que actualmente se desempeña como supervisor de la División de Fiscalización N°3. El dicente ratificó todo lo actuado en

la O.I. y lo informado en el informe final de inspección de fecha 15/11/06.

IV. El a quo mandó diligenciar nuevamente tareas de inteligencia y de carácter encubierto en los domicilios de M. S.A, ...; y ofició a la SIDE con el fin de que informe la titularidad de teléfonos. Por último ordenó citar a prestar declaración testimonial a los choferes y titulares de los vehículos. (...)

A consecuencia, se presentó a declarar D.B., y dijo ser titular de un camión con patente (Z). Manifestó que realizó tareas como fletero desde el año 2002 y que en alguna oportunidad fue al depósito de calle (A), también a Gregorio Laferrere a una fundición y al parque industrial de Burzaco. Finalmente mencionó que no emitía factura ya que no estaba inscripto en la D.G.I. (...).

En la declaración testimonial de A.A.G., dijo ser titular de un camión marca Mercedes Benz, patente colocada (Y), y que se dedica a la compra y venta de materiales usados, depósito de hierro y chatarra. Dijo que posee un galpón de aproximadamente 3000 mts., y que en el año 2002, debido a su mala situación económica, alquiló parte del inmueble a G. prestándole, en algunas oportunidades, el servicio de carga de camiones, ya que contaba con los implementos para hacerlo; mencionó también que transportó chatarra para la firma M. S.A. hasta la firma A., pagándole la primera de ellas con material.

En su relato expresó además que conocía a la empresa S.C. S.A. ya que M. S.A. le vendía chatarra, y que en seis oportunidades aproximadamente cargaron camiones para vender a S.C. habiéndosele dejado en su depósito cheques de dicha firma para M. S.A., que luego G. retiraba, firmando por ello recibos de retiros (...)

A su turno, declaró T.T., quién expresó ser titular de una camioneta F 100 patente colocada (X), y que le transportaba cobre a M. S.A. hasta una fundición denominada R.V. S.A de Laferrere. (...).

Por su parte, O. H. H., quién ostenta la calidad de titular de un rodado de marca Mercedes Benz, con patente (W), declaró que se dedica a la compra y venta de hierros y que conocía a G. y a la firma, ya que le compró durante los años

Poder Judicial de la Nación

2002 y 2003 chatarra, retirándola del depósito de (A) y pagando con cheque o en efectivo. (...)

Por último prestó declaración testimonial, A.M.S. A., y dijo no conocer ni a M. S.A ni a G.. (...).

El magistrado actuante, ..., solicitó mediante exhorto a su par del Juzgado Federal de Primera Instancia de Azul, ..., que le reciba declaración testimonial a otros choferes y/o titulares de vehículos. Los testigos R. I. F., D. O. C. y J. O. A., declararon no conocer ni a M. ni a G.. (...) Y a fs. 262/vta, A. A. P., declaró que conoce a M. S.A ya que le vendió un equipo de chatarra que llevó a Lanús, entregándoselo a una persona de sobrenombre P. Manifestó que conoció a G. en la ciudad de Las Flores, que realizó fletes de vidrios para éste, desde unos campos en Las Flores hacia C.Hnos. en Avellaneda. También realizó transporte para S.C. llevándola a Lanús y entregándosela a P.. Y por último dijo que los transportes realizados fueron hace un año y medio o dos. (...).

V. El juez de grado, ..., libró orden de allanamiento en el domicilio de G., para el secuestro de todo lo referente a libros diarios, inventarios y balances, libro de sueldos y jornales, declaraciones juradas, facturas de venta, etc; el cual se llevó a cabo con fecha 27 de marzo de 2007, en el inmueble sito en calle (E), y en el que no se halló documentación alguna respecto de la firma M. S.A. (...).

Por otra parte, el a quo ordenó la detención de D. E. G., el 18 de abril, a fin de recibirle declaración indagatoria (...). En igual fecha se realizó un allanamiento en el domicilio sito en calle (D) de Valentín Alsina, donde se secuestró documentación correspondiente a la firma M. S.A. (...). De lo actuado se encuentran glosadas las declaraciones testimoniales en sede prevencional y judicial de los testigos F.P.C., ..., y E. E. M.,

VI. Con los elementos de prueba reseñados sucintamente hasta aquí, el magistrado de primera instancia citó a prestar declaración indagatoria, ..., a D. E. G., quien, en esta oportunidad, luego de hacerle saber el hecho que se le imputaba, manifestó que iba a declarar y expresó que no le debía nada al fisco.

Mencionó que tenía un socio, cuyo nombre no recordaba pero que figuraba en el estatuto secuestrado y que su apellido era "F.", que éste era el encargado de la parte de comercialización, habiendo fallecido dos o tres años atrás.

A su vez explicó que la parte técnica de facturación era llevada por el contador del estudio A., lugar en el cual la doctora K. había estado y se había llevado la documentación. Que también se presentó ante la AFIP junto al contador S. S., donde tuvieron la oportunidad de hablar con la Dra. K..

Con respecto al resto de la documentación de M. S.A, refirió haberla perdido en una inundación que hubo hace unos años en Valentín Alsina.

Acerca de los domicilios de las oficinas, expresó que en la calle (F) estuvo hasta antes del año 1998 y que luego se fue a un galpón en la calle (A) de Lanús, en el cual estuvo hasta hace 5 años atrás, debido a que por la pérdida de tanta documentación y elementos a consecuencia de la inundación, cerró el lugar y la empresa no siguió funcionando.

Asimismo, explicó que M. S.A se dedicaba a fabricar tintas y comercialización de rezagos, estos últimos, comprados a los carritos, a quienes les dejaban una factura, juntaban los mismos y luego los comercializaban. Y en cuanto a sus funciones dentro de la empresa dijo ser Presidente y Químico.

Se refirió a F., como vínculo entre los clientes y M. al principio, pero luego cuando enfermó continuó él.

En cuanto a la fecha de formación de M. S.A, el dicente dijo no recordar la fecha, pero que ésta se encontraba indicada en el estatuto respectivo, y desde la cual, junto con F., formaban parte desde su inicio.

Por otra parte, G., afirmó conocer a A.P., ya que compraba mercadería para el dicente, que los carritos dejaban la mercadería en el depósito de P. ubicado en (G), de Lomas de Zamora, quien les compraba por orden y cuenta de M. y que dicha vinculación era sólo con él. A su vez preguntado si conocía a M. y N. P., contesto que sí y que compraban

Poder Judicial de la Nación

rezagos por orden y cuenta de M. y que el depósito de ellos se encontraba a media cuadra del de A.P..

Concedida la palabra a sus defensores, y preguntado por ellos mencionó que, no recibió nunca subvención del Estado, ni a la formación de la empresa, ni cuando la hiperinflación afectó al comercio de las tintas.

Declaró a su vez que ni su socio ni él ganaron la suma que le imputa la DGI.

Explicó además que él se encargaba de la parte técnica del laboratorio, ya que era químico industrial, y que en el último período -antes del cierre de la empresa- debido al desmejoramiento del estado de salud de su socio, el dicente fue designado como presidente.

Por último solicitó que se le otorgue la libertad aclarando que no se ausentaría del domicilio ni del país.

VII. Posteriormente, el Sr. Juez de grado, ..., continuó adoptando medidas instructorias, así ordenó el levantamiento de la incomunicación a G. y alojamiento en la unidad carcelaria. Asimismo citó a prestar declaración testimonial M. A.P., como así también a los contadores H. P. A. y S. S..

El contador H. P. A., declaró en lo sustancial que conocía a G. y que había realizado labor contable para éste en el período 1998/99, fecha en la que se retiró hasta 2004/05 que regresó cuando la firma fue inspeccionada por la A.F.I.P., ocupándose de este tema su socio, el contador S., al que confiriéndosele un poder llevo a cabo la gestión ante el órgano recaudador.

Refirió además, que la persona que concurrió a su estudio en el año 1998 en representación de M. S.A. fue D. G., creyendo que también fue la misma persona que volvió a tratar con su socio en el período 2004/2005. Explicó por otra parte que los clientes del estudio dejan la documentación en la recepción, y en virtud de ello se le otorga recibo, por lo que puede acercarla cualquier persona, no siendo siempre el titular de la firma. (...)

Por su parte el contador S. A. S., al prestar declaración testimonial, refirió lo mismo que su colega respecto a G. y las fechas en las que prestaron su servicio, pero agregó que G. le acercó al estudio siempre la

documentación relativa a M. S.A., no pudiéndose cumplir en la mayoría de los casos con lo requerido por el ente recaudador, por resultar insuficiente. El dicente agregó que le fue conferido un poder por M. S.A. para actuar ante la D.G.I. y que concurrió a su sede por lo referido a la inspección, en algunas oportunidades solo y otras con el imputado. Expresó además que recuerda que la empresa antes tenía otro presidente que no recuerda su nombre y con el que nunca trató.

Al ser preguntado por la defensa de G., acerca del modo de recepción de la documentación, explicó en igual sentido a lo declarado por su colega, y por lo tanto no pudo afirmar que G. lleve la documentación al estudio contable.

Cuando se preguntó sobre la actitud de M. S.A ante la inspección de la A.F.I.P. refirió que G. les decía siempre que la documentación la tenía, que alguna vez fue presentada, pero otra nunca, aduciendo G. que la tenía que buscar en el depósito o que la había perdido, pero el dicente no recuerda si le dijo que había sido en la inundación.

El declarante ante la pregunta por la defensa, acerca de la documentación presentada por M. S.A., dijo que presentó facturas de venta solicitadas por el organismo, libros de acta, notas con datos formales, listado de proveedores y clientes. Lo que no se pudo acreditar fueron las facturas de compras. (...).

El abogado defensor de G., ..., solicitó que se le tome declaración testimonial a M. A.P., la cual fue ordenada ..., y prestada ..., por lo que declaró que conocía a G. ya que trabajaba para él porque le vendía mercadería que G. le solicitaba, es decir, el dicente compraba por orden y cuenta de M. S.A.

De M. S.A tenía conocimiento porque una vez ante una compra de mucha mercadería se le extendió una factura de compra a nombre de dicha firma, pero generalmente G. nunca hacía facturas. Expresó además que al principio trataba con G. y F. pero luego sólo con G.. Preguntado hasta qué momento trató con el imputado, manifestó que hasta quince días antes que había hecho la última compra, y que lo hacía para una firma distinta de la cual no recordaba su nombre. Refirió además, que el local lo tenía en (H) de Lomas de Zamora. En

Poder Judicial de la Nación

cuanto a la operatoria de trabajo, manifestó que G. le daba diez mil pesos aproximadamente cada quince para que compre mercadería y de allí se cobraba un porcentaje. A la pregunta de la defensa, acerca de si tenía conocimiento de la función de G. en la empresa, dijo que sabía que era químico y entendía que F. era el presidente y el encargado de las compras y ventas, hasta que falleció y se comenzó a encargar de ello G., a fines de 2003.

Por último el declarante manifestó que las compras que realizaba eran de menudeo, algunas de dos o tres pesos, y que ninguna de las personas que les vendía material estaba en condiciones de emitir facturas.

También fueron citados a declarar en sede judicial M.P., quién no declaró presentando certificado médico (...), S. P. y N.P..

En la declaración testimonial,..., P. P. expresó que en el año 2001 conoció a G. y a F., y que trabajó para M. S.A. en forma esporádica haciendo cadetería desde el año 2001 a 2004. Preguntada acerca de sus tareas dentro de la empresa, manifestó que llevaba sobres sólo a la firma R., ubicada en el parque industrial de Lanús, y R. sita en Avellaneda.

Luego declaró en sede judicial, ..., N.P., quién expresó que trabajó para M. S.A desde 2001 a 2004. Realizó tareas de transporte de mercadería desde el depósito de la empresa hacia R. y C., cobrando cincuenta pesos por viaje. Manifestó que al principio de la relación trató con F., que era el que tomaba las decisiones y le pagaba al dicente, y que luego de 2003 empezó a tratar con D. G., que a su criterio era "medio doctor" y "estaba con el tema de las tintas".

VIII. Con todos los elementos adquiridos hasta aquí el a quo dictó el procesamiento con prisión preventiva de D. E. G. por considerarlo prima facie autor material y penalmente responsable del delito de evasión simple y agravada, prevista por el art. 1° y 2° de la ley 24769., y ordenó mandar a trabar embargo por 5.000.000 millones de pesos. (...).

IX. Contra dicha resolución, ..., se presentó R. V., en representación de D. E. G., interponiendo recurso de apelación, el cual se concedió sin efecto suspensivo ...

Al fundar sus agravios, la defensa planteó, en primer lugar, la falta de ratificación de la denuncia del Dr. G. A. R., entendiendo que ello provocaría su nulidad y las de aquellas actuaciones ordenadas en su consecuencia. Manifestó que la inobservancia de las formas que establece la ley constituyó una errónea aplicación del derecho.

Por otro lado, mencionó que hubo atribución objetiva de un delito doloso. Los hechos de la denuncia no estaban dirigidos a su cliente, sino a la persona jurídica M. S.A, por lo cual señaló que en autos figura como responsable la persona de existencia ideal. A su vez, expresó que cuando fue practicada la determinación de oficio por la A.F.I.P., lo hizo sobre bases supuestas y tomando en cuenta presunciones de la ley de procedimiento fiscal que invierten la carga de la prueba, por lo cual la sanción penal aplicada no podría basarse jamás en presunciones o supuestos.

El apelante además planteó que *"no puede constituir ocultamiento de ventas la determinación presunta, como tampoco puede ser ilícita la evasión presunta respecto del impuesto a las ganancias."* En el mismo sentido se refirió a la evaluación de los costos de manera presuntiva.

A raíz de estos datos, el recurrente consideró, que hubo una errónea interpretación de la ley penal tributaria por el a quo, ya que tomó a la omisión de pago como equivalente a consumación del delito. Mencionó que el fallo no explicó la manera en que su representado obró con ardid.

Por último expresó en sus agravios que, de la apreciación de la prueba surgió, tanto de la indagatoria, como así también de los testimonios, que D. E. G. nunca tuvo dominio del hecho, ya que no estaba en sus manos la posibilidad de evadir. Asimismo el apelante explicó, que G. se encargaba de la parte productiva de la sociedad, mientras que P.J.F. era el que administraba y se encargaba de la parte impositiva.

Por otra parte en la oportunidad de presentar el memorial, ..., el representante de D. E. G., Dr. S. L. E., agregó que *"en cuanto a las ventas de la empresa, los ingresos fueron calculados a partir del débito fiscal declarado por la contribuyente en las declaraciones juradas originales presentadas"*. Es decir, que los ingresos por

Poder Judicial de la Nación

ventas se estimaron a través de declaraciones juradas anteriores, que nada tenían que ver con los años cuestionados por la A.F.I.P., ya que la empresa había modificado el rubro y los precios además habían variado a raíz de la devaluación de 2002.

Y en relación a los costos, afirmó que "ellos se determinaron a partir de circulaciones efectuadas y por declaraciones de otras empresas del mismo rubro, zona y para la misma época".

Por todo ello, el reclamo dirigido al contribuyente fue construido "con base exclusivamente en presunciones", lo cual para éste defensor, constituyó un recurso válido en sede administrativa pero inconducente en sede penal.

Por otra parte, y con respecto al agravante de la figura, afirmó que sólo el periodo del IVA del mes de febrero de 2003 a enero de 2004 supera el millón de pesos.

La defensa planteó además que, al ordenar el procesamiento, el a quo consideró que G. presentó declaraciones juradas engañosas, y de tal modo evadió los impuestos, cuando en otro sentido la A.F.I.P. fundó su denuncia en la omisión presentación de las declaraciones juradas por los periodos investigados. Por ello entiende que no se produjo ardid o engaño sino que se trataría de una irregularidad administrativa, por lo tanto sancionable en el marco de la normativa administrativa.

Asimismo se agravió de la valoración de la prueba, por un lado, porque la evaluación por el magistrado actuante sólo giró en torno a la investigación efectuada por el ente recaudador sin llevar a cabo, a su parecer, alguna diligencia probatoria tendiente a acreditar su procedencia. Y Por otro lado, entendió que no hubo probanza que acredite la autoría de su defendido en el hecho y menos aún que haya tenido conocimiento y voluntad de realizar la conducta endilgada.

Por último se refirió al procesamiento como prematuro, indicando a su criterio las diligencias que restarían llevar a cabo para verificar los hechos denunciados y comprobar en virtud de ello la existencia de un delito.

X. En la causa se presentaron como parte querellante los abogados M. F., P. G. A. D. y R. H. N., en

representación de la AFIP, a los cuales se los tuvo por constituidos (...).

Por otra parte, ..., D. E. G., revocó el mandato conferido anteriormente, y designó como representantes a M. C. L. y S. L. E., y cómo abogados sustitutos a C. C. L. y M. D M. Dicha designación fue ratificada ... y concedida ...

Por su parte el Fiscal General no adhirió al recurso de apelación interpuesto ... y que fuera concedido ...

..., solicitó nuevamente el imputado que se revoque la representación de los letrados intervinientes, y nombró a Salvador R. Heredia como defensor. (...).

XI. Ahora bien, después de analizar las particularidades del caso bajo examen, considero que corresponde confirmar la resolución dictada por el juez de grado, por cuanto existen elementos de convicción suficientes para tener acreditados, "prima facie", los extremos del delito de evasión que se imputa a D. E. G..

En primer lugar, cuando el apelante se agravia de la falta de ratificación de la denuncia por los agentes del ente recaudador y su consecuente nulidad, debo mencionar que el Código Procesal Penal Nacional, no establece como requisito una ratificación posterior de la denuncia para que éste sea viable. Y con respecto a su forma, observo que el denunciante cumplió con todos los requisitos que rezan los arts. 174, 175 y 176 del código de rito.

Por otra parte cuando el recurrente menciona que la denuncia de la A.F.I.P. señala como responsable de autos a la persona jurídica de M. S.A y no a su defendido, debo expresar que, en primer lugar, la acusación recae sobre los responsables de la firma M. S.A. y a quién resulten responsables como autores, cómplices y/o encubridores, es decir, que es un principio del derecho que la responsabilidad de las personas de existencia ideal recaiga sobre las personas físicas que las representan, y en este caso específico sobre aquellos responsables que formaron parte de la maniobra evasiva.(...).

Asimismo, se ha demostrado en autos que ante los requerimientos del ente recaudador a dicha firma, fue D. E. G. quién atendió al personal, haciéndolo en su carácter de presidente de la persona jurídica inspeccionada.

Poder Judicial de la Nación

Tampoco puede adjudicarse responsabilidad a su socio P.J.F., por ser quién figuraba como presidente al momento de la inscripción de la Sociedad en el impuesto a las Ganancias y al Valor Agregado, porque desde el 10 de diciembre de 1999 fue D. E. G. el que ejerció el mandato como presidente, renovándolo incluso por los períodos investigados, en el año 2002 y por el término de tres ejercicios.

Para mayor abundamiento, resta señalar que las declaraciones testimoniales y la documentación aportada indican a G. como el representante de la firma a partir del deceso de su socio. Como así también se observa, de las respuestas bancarias obrantes en los anexos de bancos, que la mayoría de los cheques se encuentran endosados por el imputado de autos, por lo que me lleva a concluir que G. conocía y se ocupaba del funcionamiento interno de la empresa M. S.A.

No debe olvidarse que nuestro sistema legal vigente no admite la responsabilidad penal meramente objetiva, sino que en cada caso en particular habrá que estar efectivamente a la relación causal que ha tenido el aporte efectuado por el imputado, como presidente, en orden a la conducta desarrollada (acción u omisión), es decir, a la producción del resultado. Y al estar al cúmulo de la prueba hasta aquí desarrollada, entiendo que ella ha logrado en su conjunto crear un serio y fundado cargo probatorio en orden a la responsabilidad que le habría cabido al imputado en los hechos investigados, lográndose el grado de probabilidad que requiere la decisión jurisdiccional del auto de procesamiento en los términos del art. 306 del C.P.P.N.

Por lo cual tampoco haré lugar al agravio incoado con respecto a la arbitraria apreciación de la prueba, ya que se ha corroborado hasta aquí que G. tuvo el dominio del hecho, por lo cual considero que sí estaba en sus manos la posibilidad de evadir. Y con respecto al hecho de que el monto exceda el millón de pesos sólo por el periodo del IVA del mes de febrero de 2003 a enero de 2004, no quita el carácter de agravada a la figura.

Con respecto a lo planteado por la recurrente, acerca de la determinación sobre base presunta de la evasión,

considero que, en cuanto al modo de determinación de la deuda cuando el art. 16 de la ley 11.683 diferencia entre la forma directa por conocimiento cierto y la efectuada mediante estimación, lo hace de un modo impreciso pues, siguiendo los dichos de Fonrouge-Navarrine, la palabra estimar resulta aplicable a las dos modalidades de determinación; *"en ambas el Fisco aprecia y juzga según su propio criterio, únicamente que en un caso estima hechos o elementos aportados por el interesado, y en el otro estima o funda el monto según antecedentes que han podido reunir."*

Lo relevante a la hora de decidir si los criterios de la A.F.I.P. resultan aplicables al caso, es que se adecuen a los principios que gobiernan el proceso penal, es decir, a la búsqueda de la verdad real y a la preservación del estado de inocencia, poniendo en cabeza de la acusación la carga de la prueba.

Es por esa razón, que se excluyen las presunciones legales previstas en la ley 11.683 que constituyan meras ficciones y que dispensen la carga de la prueba o que, la inviertan.

En consecuencia ello no implica que ante la falta de la documentación del contribuyente no puedan valorarse otros elementos probatorios, que por ser atinentes y precisos, permitan conocer verdaderamente la magnitud y el alcance del hecho imponible sobre el que ha de determinarse la deuda. Eso es lo que ocurre en el presente caso, donde la existencia del hecho imponible surge, "prima facie", de la información y documentación aportada por las empresas con las que el contribuyente realizaba sus operaciones comerciales y por los bancos que aportaron información acerca de los cheques endosados por G.

Además de ello cuando la defensa alegó en el memorial, que el a quo consideró que G. presentó declaraciones engañosas, y que por otra parte la A.F.I.P. denunció el hecho como omisión de presentación de declaraciones juradas, por lo cual llevo a pensar al recurrente que ante la simple ausencia de documentación el hecho encuadraría como infracción administrativa y no penal, por no producirse ardid; entiendo que corresponde su rechazo, toda vez que el deber esencial del contribuyente consiste en

Poder Judicial de la Nación

exhibir sus anotaciones y registros contables. Ello conlleva la facultad del ente recaudador de verificar la veracidad de las operaciones registradas en los libros y demás documentación del contribuyente.

Ante ello, cabe mencionar el criterio sentado por la Cámara de Casación en el caso "Schvartzman, Hugo J. Y Schvartzman, Héctor D. s/ recurso de Casación", resuelto por la Sala I, el 30 de 2004, donde sostuvo que "la no presentación de declaraciones juradas y, principalmente, el no llevar los libros contables con las formalidades que manda la ley societaria y tributaria, es revelador de una conducta omisiva ardidosa que tiene como norte ocultar la realidad económica de los encartados para, a partir de ella, evadir la contribución que les correspondía hacer a la renta pública. Ello es así, porque ambas conductas [...] traen aparejada una verdadera ocultación de la realidad que impedía a la Dirección General Impositiva la fiscalización de la actividad económica de los Schvartzman y con ellos la determinación y posterior percepción de los tributos que éstos debía ingresar a las arcas estatales"

USO OFICIAL

Y para evaluar la idoneidad del ardid en el delito de evasión corresponde aplicar el criterio que afirma que "si la conducta imputada ilícita es de tal gravedad que compromete seriamente el control estatal (fiscal, aduanero, cambiario, etc.) al exigir un esfuerzo fuera de lo normal para detectarla, debe ser encuadrada como delictual. Por el contrario, si la conducta desarrollada es fácilmente detectable mediante el rutinario pero adecuado control, debe ser encuadrado como infraccional". (Juan Carlos Bonzón Rafart, "Defraudación fiscal infraccional y delictual. Evasión Fiscal", publicación en Derecho Económico, suplemento especial La Ley, de febrero de 2004, p.20.)

De esta manera puedo afirmar, que según las circunstancias del caso, se demuestra que fue llevado a cabo un control que excede el ejercicio normal de fiscalización por el ente recaudador, por lo que me lleva pensar que "prima facie" habría existido una maniobra ardidosa, por parte de E. G., desarrollada con la intención de evadir el pago de impuestos al Fisco.

Finalmente, con respecto a la valoración de la prueba, entiendo que si bien el juez de grado utilizó en gran medida elementos probatorios aportados por el ente recaudador, ha habido en la presente instrucción producción de prueba, que ha sido ponderada en el mismo sentido que aquélla acompañada por la A.F.I.P. De todos modos y como criterio general, cabe aclarar en este punto que, la circunstancia de que la prueba sea acompañada por el ente recaudador no implica fatalmente que haya sido producida por éste. Ocurre que la prueba que acompaña la A.F.I.P. consiste en declaraciones juradas acompañadas por los contribuyentes, o facturación emitida por estos, u otro tipo de elementos probatorios cargosos que resultan de actividad no atribuible a la denunciante. En este orden de ideas, sería inaceptable que a partir de elementos probatorios producidos por la denunciante se llegue a un procesamiento, pero en la medida que quien denuncia acompaña elementos de prueba producidos por el propio imputado o por otras personas ajenas al proceso y cuya veracidad puede ser examinada y controvertida por quien resulta imputado, no se ve afectado ni el debido proceso ni la defensa en juicio.

Respecto de la calificación realizada por el a quo, toda vez que ella reviste un carácter provisorio, que exige un menor grado de certeza respecto de los extremos requeridos y habida cuenta de que las constancias obrantes en la causa permiten afirmar que se da el tipo agravado descrito en el artículo 2 inciso a) de la ley 24.769, considero que con ese carácter provisorio, propio de esta etapa, corresponde mantener la calificación efectuada por el juez de grado.

Lo antedicho no puede entenderse como atentatorio contra las garantías de las partes toda vez que del debate extenso a realizarse en el juicio oral resultará la calificación efectiva, y no ya de modo provisional.

En consecuencia, y sin perjuicio de que en instancias posteriores del proceso el imputado pueda plantear y desarrollar sus hipótesis de defensa, valoro que existen elementos de convicción suficientes para confirmar el procesamiento de E. D. G..

Así lo voto.

Poder Judicial de la Nación

LA JUEZA CALITRI Y EL JUEZ SCHIFFRIN DIJERON:

Que adhieren al voto que antecede.

Por ello, el Tribunal **RESUELVE:**

Confirmar el procesamiento de E. D. G..

Regístrese, notifíquese y devuélvase. Fdo. Jueces Sala II

Leopoldo Héctor Schiffrin-César Álvarez-Olga Calitri

Ante mí: Dra. Ana Russo-Secretaria.

USO OFICIAL